

кого субъекта и спланирована работа данного подразделения. Формирование системы контроллинга затрат требует высококвалифицированного подхода, охвата всех сторон

финансово-хозяйственной деятельности организации, и, следовательно, детальной проработки различных направлений совершенствования данной системы.

Литература

1. Анзельм С.В., Войтоловский Н.В., Пименова А.Л. Методические подходы к оказанию консалтинговых услуг в области управления основными производственными фондами малых и средних промышленных предприятиях // Вестник Российской академии естественных наук. — 2012. — №3.
2. Дырнова А.Н. Управление затратами / Нижнекамский химико-технологический институт. — Нижнекамск, 2010.
3. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры: Пер. с нем. М.И. Корсакова. — М.: ЗАО «ФБК — ПРЕСС», 2001.
4. Серебренников Г.Г. Управление затратами на предприятии: учеб. пособ. — Тамбов: Изд-во Тамбов. гос. техн. ун-та, 2007.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ГРУППА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ — ШАГ К ФОРМАЛИЗАЦИИ ХОЛДИНГОВ

М.А. Евневич,

*старший преподаватель кафедры экономики предприятия и предпринимательства
Санкт-Петербургского государственного университета,
кандидат экономических наук
mariaeha@gmail.com*

Д.В. Ябурова,

*аспирант кафедры экономики предприятия и предпринимательства
Санкт-Петербургского государственного университета
d.yaburova@gmail.com*

В статье рассматривается развитие холдингового законодательства в России с учетом нововведений в Налоговом Кодексе. Раскрыта антиофшорная направленность нововведений и особый контроль внутрихолдинговых сделок.

Ключевые слова: холдинг, налогообложение, консолидированная группа налогоплательщиков, взаимозависимые лица, налог на прибыль, оффшор.

УДК 336.2, 336.02 ББК 65.05

Эволюция экономических и юридических представлений о холдингах в России идёт параллельными путями. В течение многих лет развития рыночной экономики в современной России наблюдается масса расхождений между экономическими реалиями и юридическим регулированием различных аспектов хозяйственной деятельности.

Одно из таких расхождений касается регулирования деятельности объединений предприятий, в частности второй стадии (по классификации И.П. Бойко [1]). Укрупнённые экономические субъекты, представляющие собой объединения ряда предприятий в общий отраслевой комплекс, как мезо-уровень регулирования в экономике, существовали ещё при плановом хозяйстве в Советском Союзе. Состав этих объединений был чётко закреплён и их границы были прозрачны как для макро-регулятора (государства), так и для оперативных управляющих. В современной России объединения предприятий де-факто существуют, а де-юре никак не закреплёны законодательно.

На данный момент в стране существуют сотни тысяч крупных, мелких и средних объединений предприятий, представляющих собой как холдинго-подобные (второй стадии), так и договорные (первой стадии) структуры. Такие структуры считаются холдингами и действуют под единым хозяйственным управлением или определяются политикой собственников данных объединений. Такие объединения для широких масс населения и для своих сотрудников могут позиционироваться и как единые группы компаний, или

как несвязанные друг с другом хозяйствующие субъекты. Для государственных регуляторов большинство подобных объединений юрлиц или предприятий предпочитают являть себя отдельными компаниями, что, как правило, даёт этим юрлицам возможности по дополнительной налоговой оптимизации. А для руководящего состава и собственников объединений предприятий-юрлиц не является секретом, что на самом деле управление консолидировано.

Основная зона, где отсутствие формальных холдингов бьёт по экономическим интересам государства, — это налогообложение. Не случайно, что первые за много лет серьёзные попытки формализовать отношения частных предприятий-юрлиц внутри холдинга были предприняты как раз в налоговом законодательстве. Такое активное регулирование способно реализовать такие цели государства как сбор налогов в размере, обеспечивающем минимально необходимый объём государственного потребления и рациональный объём социальных расходов, стабилизация, рост ВВП и т.д. [2].

Принятие нового раздела Налогового кодекса РФ — Раздел V.1 «Взаимозависимые лица. Общие Положения о ценах и налогообложении по сути обязывает как жесткие субординированные холдинги, так и распределённые, основанные на неформальных и личных связях, группы компаний контролировать совместно уплачиваемые ими суммы налогов, в частности, налога на прибыль.

Впервые холдинговые концепции в российском праве появились в конце XIX и начале XX века, это были картели,

синдикаты, тресты и концерны (вспомним НЭП). Но после 1929 года все эти объединения прекратили своё существование в связи с национализацией предприятий. В экономике СССР средний уровень управления был восстановлен и некоторые черты, характерные для холдингов прослеживались еще в государственных предприятиях СССР [3]. В привычном же понимании частные холдинги получили свое развитие в России только в 90-х гг. XX в. [4], когда происходила широкомаштабная приватизация государственных предприятий.

В середине 90-х гг. выделились два основных направления создания холдингов: путём разделения и путём объединения предприятий. Разделению чаще всего подвергались крупные промышленные предприятия, как с целью выделения отдельных бизнес-процессов для повышения эффективности, так и в связи с тем, что приватизацию по частям проводить проще. Объединение предприятий могло происходить как по отраслевому принципу, для получения синергического эффекта, так и хаотично, без технологических и отраслевых привязок, исключительно по причине наличия у собственника свободных средств. В связи с появлением холдингов как экономической структуры встала необходимость их формализации и юридического оформления.

Юридически холдинговые компании возникли в России после принятия Закона РСФСР от 3 июля 1991 г. «О приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации», где впервые появился термин «холдинговая компания», но определения термина не давалось.

Определение холдинговой компании было дано только в 1992 году во Временном положении о холдинговых компаниях, создаваемых при преобразовании государственных предприятий в акционерные общества: «Холдинговой компанией признается предприятие, независимо от его организационно-правовой формы, в состав актива которого входят контрольные пакеты акций других предприятий. На основании этих контрольных пакетов холдинговая компания влияет на вынесение этими предприятиями своих решений» (п.1.1). Под «контрольным пакетом» подразумевается «любая форма участия в капитале хозяйственного общества, которая обеспечивает безусловное право принятия или отклонения определенных решений на общем собрании его участников (акционеров, пайщиков) и в его органах управления». То есть, трактовка холдинга в данном Указе была не полностью идентичной экономическому представлению о холдингах. Холдинг, описанный в указе, мог иметь в своей основе как сильные имущественные связи — «контрольные пакеты акций других предприятий», так и слабые, не означающие полного контроля: «любая форма участия в капитале хозяйственного общества». Так, упоминаемая возможность «отклонения определённых решений» характерна для блокирующего пакета в 25%.

Следующим зафиксированным в законах объединением холдингового типа стали ФПГ. Федеральный закон «О финансово-промышленных группах» № 190-ФЗ от 30.11.1995 г. давал следующее определение: «Финансово-промышленная группа (ФПГ) — это совокупность юридических лиц, действующих как основное и дочерние общества, либо полностью или частично объединивших свои материальные и нематериальные активы (система участия) на основе договора о создании ФПГ в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и расширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест» [5]. Понятие ФПГ предполагалось, с одной стороны, более широким, чем холдинг, а с другой стороны имело одно нехарактерное для холдингов

в экономическом смысле ограничение: в ФПГ обязательно должен был входить финансовый институт — банк. Однако закон о ФПГ оказался слабо взаимосвязанным с другими законодательными актами РФ и не отражал реальной ситуации с объединениями в экономике. В итоге, будучи явлением искусственно придуманным, ФПГ как юридическая форма в экономической практике не закрепилась, а закон был отменён.

В 1999 году была предпринята ещё одна попытка законодательно урегулировать деятельность коммерческих объединений предприятий. В государственную думу был внесён на рассмотрение проект Закона о холдингах. Проект закона включал в себя определение понятия холдингов, их правового положения, прав и обязанностей их участников, порядок и способы создания, реорганизации и ликвидации холдингов и т.д.

Но закон, на первый взгляд, удобный и нужный для всех, в итоге так и не был принят. Таким образом, до 2012 года, когда вступили в силу изменения в Налоговом Кодексе, касающиеся контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами, старинное и не работающее на практике «Временное положение о холдинговых компаниях» было единственным документом, официально регламентирующим аспекты деятельности групп компаний.

Ввиду отсутствия единого центрального регулирования холдингов, контроль над их деятельностью носит условный характер, что не удивительно, ведь в принятии закона «О холдингах», в первую очередь, должно было быть заинтересовано государство. По мнению П.А. Гагарина, председателя Экспертного совета при Комиссии Мосгордумы по законодательству, обеспечив правовую защищенность бизнеса, «можно значительно пополнить бюджет за счет налогов и сборов с крупных холдинговых структур, которые сегодня защищаются от налоговых и правовых рисков, прячась «в тени» [6].

Первые шаги в сторону регламентирования деятельности групп компаний были предприняты только в 2011 году в связи с уточнением понятия «взаимозависимых лиц» и появлением понятия «Консолидированная группа налогоплательщиков» в Налоговом кодексе (НК) РФ.

С 1 января 2012 года вступили в силу изменения в НК РФ, касающиеся особенностей налогообложения взаимозависимых лиц, консолидированных групп налогоплательщиков и контролируемых сделок между ними. В часть 1 НК РФ был введен новый раздел V.1. «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании». Этот раздел устанавливает новые правила контроля сделок между взаимозависимыми лицами.

Со дня вступления в силу данного раздела, положения статей 20 «Взаимозависимые лица» и 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» действуют только для сделок, доходы и расходы по которым были признаны до 01.01.12. Для всех сделок, доходы и расходы по которым были признаны позднее, действуют положения главы 3.1 и раздела V.1. Таким образом, в НК появилось некоторое количество нововведений разной степени значимости.

Во-первых, раздел V.1 главой 14.1 по-новому определяет понятие взаимозависимых лиц. Ранее оно определялось ст. 20 НК РФ: взаимозависимыми лицами являлись лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. При этом взаимозависимыми признаются организации, прямо или косвенно участвующие одна в другой с долей участия более 20%, физические лица, находящиеся одно у другого в

должностном подчинении, а также лица, состоящие в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновлённого, а также попечителя и опекаемого. Взаимозависимость между организациями признаётся, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

По сравнению с редакцией до 2011 года включительно, в новой редакции основания для признания физических лиц и организаций взаимозависимыми усложнены и расширены. Сравнивая положения ст. 20 НК РФ и новой ст. 105.1, можно выделить следующие изменения:

- Если в ст. 20 для признания взаимозависимости доля прямого или косвенного участия одной организации в другой составляет более 20%, то согласно ст. 105.1 теперь она составляет более 25%.

- Ст. 105.1 четко определяет круг лиц, состоящих в родстве и свойстве, для исключения возникновения споров: физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

- Третье основание — наличие должностного подчинения у физических лиц — осталось без изменения.

Перечень оснований признания лиц взаимозависимыми Законом № 227-ФЗ был дополнен новыми пунктами. Согласно им, в части имущественной принадлежности взаимозависимыми теперь признаются организация и физлицо, прямо или косвенно участвующее в такой организации, либо же организации, в которых прямо или косвенно участвует одно и то же физлицо, причем доля такого участия составляет более 25%. А также организации и физлица, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%.

В части же управленческих связей, взаимозависимыми теперь признаются организация и лицо, которое уполномочено назначать единоличный исполнительный орган в этой организации или не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа, либо которое осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа этой организации. Взаимозависимыми также являются организации, в которых более 50% состава коллегиального исполнительного органа составляют одни и те же лица, либо в которых эти органы управления назначены по решению одного и того же лица, либо в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо.

Эти положения признания взаимозависимости позволяют четко увидеть, может организация попасть под налоговый контроль «как холдинг» или нет. Если ранее ввиду общих фраз была необходимость прибегать к нормам других законодательных актов, доказывая, что лица взаимозависимы, (например, в случае семейного законодательства), то теперь эти пункты подробно прописаны в отдельных статьях.

Сделки с участием посредников и с участием оффшоров также приравнены к взаимозависимым, что исключает возможность «спрятать холдинг», увеличив длину цепочки поставок. Здесь усматривается определённый антиоффшорный характер законодательных нововведений.

Следует отметить, что само понятие взаимозависимых лиц, применяемое в Налоговом кодексе, значительно шире понятия формального холдинга. В НК учитывается не только имущественная зависимость компаний, но и всевозможные неформальные связи, такие как дружеские, традиционные, возникающие между предприятиями в силу продолжительного сотрудничества, но не закрепленные формальными соглашениями, а также связи делового характера [7], воз-

никающие между людьми в процессе ведения предпринимательской деятельности, в случае, если заключение формальных соглашений невозможно по разным причинам (например, запрещено законом). И сделки между лицами с такими связями подлежат дополнительному государственному контролю [8].

Примечательно, что государство в лице налоговых органов начало интересоваться не только субординированными, но и распределёнными холдингами. Также под регулирование попадают не только жёсткие связи контроля — более 50%, но и довольно слабые имущественные связи от 25% владения. Согласно п. 10 ст. 105.14 признать лица взаимозависимыми, а сделку контролируемой может суд.

Контроль сделок между взаимозависимыми лицами, то есть, с экономической точки зрения — сделок внутри холдинга, проводится, если сумма доходов превышает 2 млрд руб. в 2013 и 1 млрд рублей в 2014 году и далее. То есть, государственному контролю подлежат сделки только внутри относительно крупных групп компаний.

Для крупнейших и наиболее жёстких объединений холдингового типа государство ввело процедуру регистрации, в чём-то напоминающую давнюю процедуру создания ФПГ и требования к холдингам в так и не принятом законе. Так, объединения предприятий, где одна из компаний владеет не менее чем 90% долями в других компаниях, могут зарегистрироваться как консолидированная группа налогоплательщиков при условии, что они имеют большие активы и выручку.

Консолидированная группа налогоплательщиков (КГН) регламентируется положениями главы 3.1 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 25.1, КГН — добровольное объединение организаций налогоплательщиков налога на прибыль на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков.

К предприятиям, входящим в КГН, предъявляются определённые требования. Так, организации имеют жесткую имущественную связь: одна организация группы должна владеть не менее чем 90% долей других или другой организации (п. 2 ст. 25.2 НК РФ). И должны иметь:

- совокупную сумму уплаченных за прошлый год НДС, акцизов, налога на прибыль и НДСПИ не менее 10 млрд руб.;

- суммарный объем выручки от продажи товаров, работ и услуг за предыдущий год не менее 100 млрд руб.;

- совокупную стоимость активов на конец предыдущего года не менее 300 млрд рублей.

Но, в отличие от прежних ФПГ, включавших банк, новые консолидированные группы (КГ) банков и иных финансовых организаций в своих рядах содержать права не имеют. Кроме того, КГ имеет четкие границы: согласно НК, не могут быть участниками КГН участники иной КГН. Срок создания КГ — не менее двух лет.

Крупнейшие предприятия имеют ряд преимуществ в части налогового контроля перед предприятиями малого и среднего бизнеса. Если к крупнейшим объединениям применяются хоть какие-то стимулирующие мероприятия — в данном случае возможность образования КГН, то малый и средний бизнес они обошли стороной, т.к. обычно таковые сделки ими не совершаются, либо сумма оказывается намного ниже установленных критериев. Тем не менее, сделки между малыми и средними предприятиями подлежат налоговому контролю независимо от величины дохода по такой сделке в случае участия оффшоров и перепродажи товаров (работ, услуг) через посредников. Поэтому они не получают таких-либо снисхождений, а только жесткий кон-

троль сделок, аналогично применяемый к компаниям, в несколько раз превосходящих их по размеру.

Формализация холдингов в части налогообложения даёт возможность государству регулировать базу по некоторым налогам, в том числе — налогу на прибыль. Часто взаимозависимые лица осуществляют манипулирование трансфертными ценами при осуществлении сделок, тем самым минимизируя свою налоговую нагрузку. И это понятно: при взаимозависимости лиц цена сделки будет определяться получением общей выгоды для всей группы организаций, а не в целях максимизации прибыли отдельной организации. Так, цена сделки может быть завышена или занижена. В случае групп компаний, при манипулировании трансфертными ценами они стараются перевести значительный объем налоговой базы на то аффилированное лицо, чей налоговый режим является наиболее благоприятным.

В качестве противодействия таким манипуляциям с трансфертными ценами с целью уклонения от уплаты налогов НК РФ определяет ряд сделок, попадающих под контроль налоговых органов. К ним относятся сделки: свыше 2 млрд руб. в 2013 г. (с 2014 года — 1 млрд руб.); сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли; сделки, где одна из сторон является плательщиком НДС, либо освобождена от уплаты налога на прибыль или применяет ставку 0%. Также к контролируемым относятся сделки, один из участников которых входит в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения (офшорные зоны), причем сумма сделки должна превышать 60 млн руб., а также сделки с суммой дохода свыше 100 млн руб., если хотя бы один из участников применяет специальный налоговый режим: ЕСХН или ЕНВД для отдельных видов деятельности.

Разные условия по налогу на прибыль могут быть и в разных регионах. Например, в РФ есть особые экономические зоны (ОЭЗ), предоставляющие льготы резидентам не только в части налога на прибыль, но и налога на имущество, транспортного и земельного налогов. Если одна из сторон сделки является резидентом ОЭЗ, сделка также является контролируемой. Резиденты такой зоны в зависимости от налога могут быть полностью освобождены от его уплаты в срок до 5 лет, либо же частично, когда используется заниженная ставка.

В любом субъекте федерации ставка по налогу на прибыль может быть снижена для отдельных налогоплательщиков [9]. Так как налог на прибыль является источником пополнения регионального и федерального бюджетов (18% и 2% соответственно), в рамках своей региональной доли субъекты федерации могут сокращать налог на прибыль и предоставлять различные льготы. Субъектам РФ предоставлено право понижать ставку налога лишь до определенного уровня, но не устанавливать особый порядок формирования налоговой базы. Так, снижение может быть произведено максимум на 4,5%, тогда налог в региональной части будет составлять 13,5%, и минимальный налог на прибыль будет составлять, соответственно, 15,5%. В частности, такая ставка действует для некоторых предприятий в Ленобласти. Но такие льготы на налог на прибыль предоставляются только высокобюджетными регионами избранным компаниям, в которых заинтересован регион с точки зрения будущих поступлений, ибо недоуплаченная сумма налога региону никак не компенсируется [10].

Следует отметить, что с 1 января 2013 года в Москве для организаций-резидентов технополисов, технологических парков и промышленных парков также действует минимально пониженная ставка налога на прибыль 13,5% [11] и полное либо частичное освобождение от налога имуществом, как мера, стимулирующая инновации. По словам М.Г. Решетникова, руководителя столичного департамента эко-

номической политики и развития, «недополучение средств в связи со снижением ставок станет не потерей, а инвестицией в промышленность» [12].

Различные зоны с заниженными налоговыми ставками являются привлекательными для групп компаний, желающих перевести налоговую базу туда, где действуют наиболее выгодные условия для налогообложения.

С целью предотвращения недополучения сумм налога в бюджет при трансфертном ценообразовании, государство использует особые механизмы контроля ценообразования, позволяющие пресекать манипуляции с ценами в сделках групп компаний. Такие механизмы были пересмотрены и доработаны в новом разделе НК. Так, осуществляется налоговый контроль над применяемыми организациями в сделке ценами с последующим определением иной цены сделки (рыночной цены) и доначислением налога.

Сами методы установления рыночной цены прописаны в нововведениях НК РФ [8]. К ним относятся:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

Приоритетным методом являются метод сопоставимых рыночных цен, когда на рынке существует хотя бы одна сопоставимая сделка, предметом которой являются идентичные (либо однородные) товары. Остальные методы используются ввиду невозможности применения первого.

Контроль цен ФНС России может осуществляться в отношении следующих четырех налогов (п. 4 ст. 105.3 НК РФ): налог на прибыль организаций; НДС, уплачиваемый в соответствии со ст. 227 НК РФ; НДС, исчисляемый по адвалорной ставке; НДС.

Сведения о совершаемых в течение года контролируемых сделках налогоплательщик обязан подать в налоговый орган. Также факт совершения контролируемой сделки может быть обнаружен налоговой инспекцией во время выездной или камеральной проверки. Для контролируемых сделок введен новый тип налоговой проверки, которая может длиться 1 год и 9 месяцев, в то время как максимальная продолжительность налоговой проверки до налоговых нововведений могла составлять лишь 1 год для выездной проверки.

Если при проверке ФНС РФ осуществила в отношении налогоплательщика корректировку налоговой базы и суммы налога (п.1 ст.105.18), то другой участник сделки вправе провести симметричную корректировку своих налоговых обязательств исходя из установленных ФНС цен, причем только после того, как проверяемый налогоплательщик исполнит соответствующее решение ФНС России в части недоимки (п. 2 ст. 105.18 НК РФ). Симметричные корректировки позволяют уменьшить налоговую базу другого участника сделки исходя из скорректированных цен.

Чтобы избежать ценовой проверки налогоплательщики могут заключить соглашение о ценообразовании (гл.14.6), введенное в России только с 2012 года, тогда как в Европе и США они применяются уже длительное время [13]. При его заключении еще до осуществления самой сделки между налоговым органом и налогоплательщиком заранее определена методика определения рыночной цены, которой налоговый орган придерживается на протяжении всего срока действия соглашения — до 5 лет [8] (п.1 ст.105.21). Если такое соглашение заключено, трансфертная цена может быть откорректирована только в случае нарушения условий соглашения.

Следует отметить, что соглашение о ценообразовании может быть заключено только с крупнейшими налогоплательщиками. Это очень трудоемкий и длительный процесс.

При заключении соглашения, ФНС тщательно, досконально будет проверять ранее применявшиеся и текущие цены, что может создать риски в отношении прошлых периодов. Кроме того, государственная пошлина за регистрацию подобного соглашения составляет 1,5 млн рублей, и далеко не все налогоплательщики могут позволить себе подобные траты.

Государством применяется ряд мер по структурированию холдингов, позволяющих контролировать собираемость налога на прибыль, уплачиваемого предприятиями холдинга. Предполагается, что изменения гл.V.1 позволяют налоговым органам отслеживать недобросовестность взаимозависимых, то есть, входящих в холдинг в экономическом смысле слова, налогоплательщиков, препятствовать применению ими трансфертного ценообразования, а также даст возможность начислять штрафные санкции.

Несмотря на возможные сложности, организации, тем не менее, стремятся к объединению, и это обуславливается различными причинами, одна из которых — получение эффекта интеграции. Синергический эффект позволяет преумножить возможности результатов деятельности отдельных организаций. Эффект синергии может быть достигнут за счет образования материальных и нематериальных хозяйственных взаимосвязей и аккумуляции финансовых и прочих ресурсов, для получения выгоды от совместного налогового планирования и управления финансами, построения финансовых и налоговых схем, для получения или укрепления контроля над бизнесом. Объединение компаний позволяет создать единую систему поставщиков и большое количество дочерних организаций, выполняющих функции сбыта. Более того, интеграция бизнеса позволяет сократить издержки за счет эффекта масштаба: снижаются удельные издержки на производство, НИОКР, маркетинг, происходит получение оптовых скидок от поставщиков за счет больших объемов заказов [14] и т.д.

Несмотря на столь явные преимущества, холдинги в России в большом числе случаев создаются не для получения эффекта синергии, не для оптимизации и удешевления некоторых бизнес-процессов, не для объединения кадрового потенциала и т.д. Одной из наиболее значимых причин существования отраслевых холдингов является возможность управления налоговой нагрузкой, в том числе и при помощи ценовых механизмов. Соответственно, основными целями создания холдингов являются возможность применения трансфертного ценообразования и налоговой оптимизации. Получение выгоды от таких механизмов является важным стимулом для сохранения предприятий именно в виде групп компаний.

С введением новых положений НК РФ в части налогового контроля операций внутри холдинга, эффективность таких способов минимизации налоговой нагрузки снижается. Соответственно можно ожидать, что доля холдингов, создаваемых не с финансовыми и налоговыми, а с экономико-технологическими целями возрастает.

Независимо от цели создания, холдинг — будь то формальный или нет — все равно попадает под контроль со стороны государства. Разница для самого холдинга в том, будет ли это контроль добровольным или нет.

После включения в НК РФ новых положений касательно взаимозависимых лиц, можно выделить два пути к формализации холдинга.

Первый — формальный-юридический, когда создается консолидированная группа налогоплательщиков с юридически оформленным договором о сознании КГН, а выбранный и прописанный в договоре ответственный участник обязуется сдавать единую отчетность по налогу на прибыль, при этом объединяются экономические результаты компаний группы. В данном случае ответственный участник по-

лучает от остальных участников перечисленные денежные средства, включая авансовые платежи, пени, штрафы. При этом уплата налога в бюджет осуществляется по месту нахождения ответственного участника, и налоговая ставка применяется в соответствии с месторасположением самого участника. Для пресечения случаев образования КГН, где ответственным участником может быть выбран резидент с пониженными ставками налога, НК РФ прописал, что организации, так или иначе имеющие льготу или освобожденные от налога на прибыль (резиденты особых зон, организации, применяющие специальные налоговые режимы и т.д.) [8], участниками КГН быть не могут.

Создание КГН является добровольным, и организации переходят на нее для собственной выгоды. Предприятиями могут преследоваться две цели.

Первая — уменьшение налоговой базы. Налоговая база — в данном случае прибыль — определяется как арифметическая сумма доходов всех участников этой группы, уменьшенная на арифметическую сумму расходов всех ее участников [9]. При отрицательной разнице признается убыток КГН, причем на эту отрицательную разницу прошлого периода может быть уменьшена налоговая база текущего. Такое суммирование прибылей одних компаний и убытков других минимизирует размер налогооблагаемой прибыли, уменьшая тем самым и размер налога.

Вторая цель образования КГН — обходные процедуры проверок сделок, попадающих под налоговый контроль. Налоговые органы проверяют правильность исчисления и полноту уплаты налога на прибыль, но не регулируют сами сделки внутри группы компаний. Таким образом, холдинги самостоятельно определяют цену в сделках между компаниями группы, не боясь нареканий со стороны государства, и могут спокойно маневрировать ими для собственной выгоды.

Третья — получение налоговых преимуществ. Региональные власти могут предоставить налоговые льготы КГН, зарегистрировавшимся у них. Так, Ленобласть снизила ставку налога на прибыль для КГН на 4 процентных пункта, то есть, до 14% в региональной части. Таким образом, налог на прибыль для КГН, уплачивающих его в ЛО, составляет не 20, а всего 16%.

Давая такие налоговые и административные преимущества, законодатель, естественно, ограничивает в НК круг компаний, которые могут образовать КГН: КГ могут создать только крупнейшие организации, границы которых определены установленными ограничениями по сумме выручки, стоимости активов, а также уплаченных налогов за прошлый год.

Этот закон действует только для крупнейших компаний, что умаляет его значимость. По мнению М.В. Мишустина считает: «пока закон 227-ФЗ о трансфертном ценообразовании не заработает в полную силу (а только с 2013 года закон начнет действовать не только для крупнейших корпораций, как сейчас), о законодательном оформлении холдингов говорить нельзя» [15].

Второй путь образования холдинга — неформализованный, когда государство в лице налогового органа контролирует особым образом цены между лицами и компаниями, которые являются в понимании НК взаимозависимыми. Таким образом, хотя предприятия и не образуют КГН и никак иным способом не регистрируются как холдинг, государство получает возможность контролировать их внутрихолдинговые сделки в части сумм и цен, а также контролировать уровни рентабельности в разных компаниях одной группы. Причем ограничений по суммам выручки, активов и уплаченных налогов, как в КГН, в этом случае нет, — организации достаточно соответствовать принципам определения лиц взаимозависимыми.

В отличие от первого пути, второй, неформализованный путь является не добровольной, а обязательной процедурой. Информация о каждой контролируемой сделке должна быть предоставлена в налоговый орган в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором эта сделка была совершена [8]. Единственным добровольно принятым решением для группы компаний в этом случае может стать решение о заключении соглашения о ценообразовании, которое дорого обходится предприятиям.

Если в случае с КГН, то есть, «формальным холдингом» в представлении налогового органа, под контроль попадают участники, связанные только имущественной принадлежностью, когда доля владения одной организации в другой должна составлять не менее 90%, то в случае с взаимозависимыми лицами, то есть, «неформальным холдингом» под контроль попадают лица связанные и имущественными, и личными, и управленческими, и должностными, и родственными связями.

До принятия главы V.1 НК РФ под контроль государства попадали только субординированные холдинги, то после — и распределённые, и неформальные, т.е. имущественная и

финансовая принадлежность к холдингу дополнена принадлежностью на основе управленческих и личных связей. Одна из причин значимости неформальных связей в том, что для многих ИБГ характерно другое, чем в странах с развитой экономикой, распределение так называемых групп влияния (*stake holders*). Если в странах с развитой экономикой основные группы влияния, претендующие на финансовый результат деятельности предприятия — это акционеры и инвесторы (возможно, кредиторы и сотрудники, получающие премию в виде доли от прибыли), то в России на финансовый результат также претендуют представители государственной власти и криминальные структуры. Эти группы заинтересованных лиц могут получить свой интерес только неформальным путем.

Поэтому использование в новой версии НК расширенного понятия взаимозависимых лиц увеличивает круг компаний, деятельность которых попадает под налоговый контроль, тем самым ограничивается их стремление уплачивать налоги не в полном объеме. В качестве одного из результатов этого нововведения в НК РФ можно ожидать сокращение суммы недополученных налогов в бюджет.

Литература

1. Бойко И.П. Лекции по курсу (Экономика предприятия и предпринимательства). — СПб: СЭФ СПбГУ, — 2003.
2. Зябриков В.В. Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства: дисс. ... канд. экон. наук. — СПб.: СПбГУ, 1997.
3. Ершова И.В. Правовое положение холдингов в России. — М., 2003. — 26 с.
4. Radygin A. Privatisation in Russia: Hard Choice, First Results, New Targets. — London: CRCE-The Jarvis Print Group, 1995.
5. Федеральный закон от 30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах».
6. Инвесторы не доверяют бизнесу // Российская бизнес-газета — 2012. — № 15 (844).
7. Евневич М.А. Интегрированные бизнес-группы в современной России: уточнение определения и классификация для целей управления // Вестник С.-Петербург. ун-та. Сер.5. Экономика. — 2007. — № 1.
8. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Ч.1 от 31 июля 1998 г. № 146 — ФЗ (с последними изменениями и дополнениями).
9. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Ч.2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
10. Байзулаев С.А., Айсанова С.А. Региональные особенности налогового регулирования инвестиционной деятельности в РФ. — Нальчик: КБГУ, 2009.
11. Закон города Москвы об установлении ставки налога на прибыль организаций для резидентов технополисов, технологических парков и промышленных парков от 23.01.13 № 2
12. Власти Москвы снизили ставки налогов для городских инновационных субъектов // ИФ ТПП-Информ, 2012. URL: <http://www.tpp-inform.ru/news/8379.html>
13. ФНС подписала первое в России соглашение о ценообразовании // Российская газета. — 2012. URL: <http://www.rg.ru/2012/11/20/soglashenie-anons.html>
14. Евневич М.А. Совершенствование структур управления промышленными интегрированными бизнес-группами в современной России: дисс. ... канд. экон. наук. — СПб.: СПбГУ, 2006.
15. Закон о холдингах появится после освоения ФНС практики применения закона о трансфертном ценообразовании // ИА Клерк.Ру, — 2012. URL: <http://www.klerk.ru/buh/news/277169/>